

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ДІЯЛЬНОСТІ ПРОСТОГО ТОВАРИСТВА

CONCEPTUAL APPROACHES TO INTERNAL CONTROL OF IMPLEMENTATION PARTNERSHIP

Гарапко Н.І.

здобувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Національний університет біоресурсів і природокористування України

У статті розглянуто концептуальні підходи до здійснення внутрішнього контролю діяльності простого товариства без створення юридичної особи. Запропоновано деталізовану методiku проведення контролю в частині здійснення діяльності простого товариства: контроль над внесками, розрахунками, господарськими процесами, правильністю визначення прибутків простого товариства. Обґрунтовано доцільність складання спеціальних відомостей контролю над внесками, що сприятиме отриманню достовірної та своєчасної інформації про їх стан.

Ключові слова: спільна діяльність, просте товариство, внутрішній контроль, методика контролю, відомість про надходження внесків.

В статье рассмотрены концептуальные подходы к осуществлению внутреннего контроля деятельности простого товарищества без образования юридического лица. Предложена детализированная методика проведения контроля в части осуществления деятельности простого товарищества: контроль над взносами, расчетами, хозяйственными процессами, правильностью определения доходов простого товарищества. Обоснована целесообразность составления специальных сведений контроля по вкладам, что будет способствовать получению достоверной и своевременной информации об их состоянии.

Ключевые слова: совместная деятельность, простое товарищество, внутренний контроль, методика контроля, ведомость о поступлении взносов.

The article deals with conceptual approaches to internal control of partnership without legal entity. A detailed methodology for control of the implementation of partnership, monitoring of contributions, control calculations, control of business processes, control accuracy determining profit partnership. The expediency of drawing up specific control information for contributions that will lead to accurate and timely information on their condition.

Keywords: joint activities, the simple partnership, internal control, methods of control, the report of receipt of contributions.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Контроль спільної діяльності без створення юридичної особи – це передусім систематичний збір інформації з метою забезпечення учасників спільної діяльності інформаційною базою задля прийняття оперативних і стратегічних рішень. Одним із найважливіших елементів управління спільною діяльністю без створення юридичної особи є спільний контроль, який забезпечує можливість ухвалення ефективних управлінських рішень та їх виконання.

Контроль спільної діяльності без створення юридичної особи є важливим елементом менеджменту, який забезпечує достовірність і зрозумілість показників фінансових звітів. Коло питань, пов'язаних із методологією, організацією та розвитком контролю спільної діяльності без створення юридичної особи в сучасних умовах господарювання, не дістало належного висвітлення в науковій і практичній літературі в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Дослідженням

питань здійснення спільного контролю під час спільної діяльності без створення юридичної особи займалися П.О. Куцик, Н.Н. Батіщева, А.В. Бондар, І. Чалий.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Провівши дослідження наукових статей за визначеною тематикою, виявлено, що низка актуальних питань залишаються нерозкритими, спостерігається неоднозначне тлумачення важливих категорій та понять. Для введення контролю спільної діяльності без створення юридичної особи у практику вітчизняних підприємств та його розвитку доцільним є критичне вивчення відповідного зарубіжного досвіду, його адаптація до українських суб'єктів підприємництва в умовах ринку, обґрунтування шляхів подальшого розвитку цієї системи в нашій державі [1–3].

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Врахувавши результати досягнень попередників, проведемо власне дослідження та розробимо деталізовану методику проведення контролю в частині здійснення діяльності простого товариства.

Виклад основного матеріалу з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. У системі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку визначено, що контроль – це можливість управляти фінансовою і господарською політикою компанії з тим, щоб отримувати вигоди від її діяльності, а спільний контроль – це договірний погоджений розподіл контролю над економічною діяльністю [5].

Незважаючи на те що Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» є аналогом МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах», у ньому лише використовується термін «спільний контроль», а умови спільного контролю не зазначаються. Як виявилось, вони встановлюються договором про спільну діяльність для цілей бухгалтерського обліку. Розглянемо положення, закладені в МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах», щодо спільного контролю у вітчизняній практиці з адаптуванням до чинного законодавства [6; 7].

Ознакою простого товариства, що формує найвагомішу відмінність контролю над діяльністю простого товариства від контролю над одноосібною діяльністю господарюючих суб'єктів, є трансформація контролю у спільний контроль.

Під спільним контролем слід розуміти розподіл завдань контролю між учасниками простого товариства, що, своєю чергою, забезпечує здійснення безперервної цілеспрямованої дії учасників спільної діяльності на перевірку дотримання іншими учасниками спільної діяльності визначених у договорі умов та на здійснення спільної господарської діяльності в цілому, що сприяє оперативному виявленню порушень і відхилень від заданих параметрів та отриманню

достовірної інформації стосовно стану спільної господарської діяльності й ефективності її здійснення.

П.О. Куцик зазначив, що організація спільного контролю спільної діяльності без створення юридичної особи – це багатоступінчастий процес. Погоджуємося з таким твердженням і пропонуємо здійснювати контроль над спільною діяльністю з урахуванням визначених нами в процесі проведення дослідження етапів організації та здійснення простого товариства [1].

Етап виявлення потреб у здійсненні спільної діяльності настає в результаті здійснення господарського контролю над власною діяльністю потенційного учасника простого товариства.

У процесі проведення контролю на даному етапі слід здійснити інвентаризацію з одночасним співставленням усіх об'єктів інвентаризації з рівнем їх залучення у господарській діяльності. У ході такої перевірки буде виявлено ресурси, які тимчасово незадіяні або використовуються неефективно. Визначенню рівня фондододачі сприятиме здійснення економічного аналізу майнового стану. Даний етап є визначальним тим, що характеризується виявленням бажання суб'єкта господарювання вести спільну діяльність з іншими суб'єктами господарювання. Надалі здійснюється підконтрольний пошук іншого суб'єкта господарювання, який потенційно може бути учасником простого товариства. Контроль на даному етапі здійснюється за достовірністю даних, отриманих від потенційних учасників простого товариства. Отже, вибір співучасника є відповідальним процесом, усі факти про його діяльність повинні бути документально підтвердженими. На даному етапі здійснюється документальний контроль, насамперед над реєстраційними документами потенційного учасника, шляхом здійснення формальної перевірки, що сприятиме встановленню достовірності даних. Далі за погодженням учасників доцільним було б здійснити перевірку (формальну та арифметичну) фінансової звітності потенційного учасника з метою виявлення реального стану його господарської діяльності, особливо це важливо за умови здійснення ним специфічних внесків у просте товариство, задля уникнення суперечок у майбутньому.

Етап прийняття рішення про спільне функціонування у формі простого товариства характеризується трансформацією контролю у спільний контроль. Таким чином, учасники спільно формують мету, цілі та завдання, обирають галузь функціонування спільної діяльності.

Контроль над етапом вибору оператора спільної діяльності передбачає встановлення наявності свідоцтва платника податків у потенційного оператора та виявлення спроможності ведення обліку бухгалтером водночас за двома видами діяльності або спроможності потенційним оператором відрядити працівника бухгалтерської служби до праці у простому товаристві.

Якщо в простому товаристві формується бухгалтерська служба, змішана або звичайна, на даному етапі контроль здійснюється над кваліфікаційним рівнем потенційних її учасників шляхом проведення співбесід, опитувань. Контроль на даному етапі передбачає також здійснення документальної перевірки, зокрема табелів робочого часу, задля встановлення дисциплінованості працівника та рівня продуктивності його праці.

Етап визначення розмірів та видів внесків, що нами запропоновано здійснювати в процесі зборів потенційних учасників простого товариства із документальним підтвердженням результатів у Рішенні потенційних учасників простого товариства, передбачає узгодження учасниками вартості внеску. Контроль здійснюється над правильністю фіксації в Рішенні, а згодом – у договорі, узгоджених видів та розмірів внесків.

Етап, на якому складається та узгоджується договір, передбачає здійснення контролю над відповідністю всіх умов та положень, що в ньому зазначаються до підписання договору, що в разі виявлення незрозумілих умов або таких, що не відповідають Рішенню потенційних учасників простого товариства, підлягають обговоренню та зміні. На визначеному етапі здійснюється документальна перевірка, зокрема: формальна перевірка договору, перевірка за змістом та нормативно-правова перевірка. Комплексне здійснення таких перевірок забезпечить встановлення відповідності складання договору відповідно до загальноприйнятих вимог, наявності всіх реквізитів та їх правильності, фіксації в договорі всієї суттєвої інформації та її достовірності.

На етапі реєстрації договору здійснюється контроль над правомірністю дій оператора спільної діяльності, який повинен зареєструвати договір у податковій інспекції Державної фіскальної служби України та отримати номер свідоцтва платника податків (формальна перевірка).

Розглянуті вище етапи є етапами організації простого товариства, посилення контролю відбувається на етапах його здійснення, тому детальніше розглянемо їх. Як уже зазначалося вище, пропонуємо розглядати внутрішньогосподарський контроль у контексті спільної діяльності як системне явище. Кожна система повинна мати певний набір елементів, які взаємодіють між собою.

Між учасниками спільної діяльності виникає низка спільних зобов'язань, за які вони несуть відповідальність один перед одним. Наявність таких зв'язків породжує необхідність забезпечення у спільній діяльності системного внутрішньогосподарського контролю. Даний контроль повинен бути спрямований на ведення спільної діяльності та на діяльність уповноваженого учасника, який забезпечує облік такої діяльності.

Спільний контроль спільної діяльності без створення юридичної особи залежить від взаємин між підприємствами-учасниками і має

важливе значення під час ведення спільної діяльності без створення юридичної особи. Враховуючи вищенаведену інформацію, розглянемо особливості здійснення контролю на етапах ведення діяльності простого товариства.

Першим етапом ведення спільної діяльності є здійснення внесків. На даному етапі має значення вид внеску: класичний, специфічний. Передусім здійснюється контроль над своєчасністю вкладання внесків, термін здійснення яких фіксується в договорі простого товариства. Контроль над вкладанням внесків є спільним, відповідно, одна сторона контролює іншу. Вхідні дані акумулюються в бухгалтерському обліку як в учасника, що здійснив внесок, так і в оператора спільної діяльності. Таким чином, сам бухгалтерський облік є елементом контролю діяльності простого товариства.

Після встановлення строків дотримання здійснення внесків контролю підлягають об'єкти, що формують внесок, їх кількісні та якісні характеристики. На даному етапі контролю підлягають як документальні, так і фактичні об'єкти контролю. Труднощі викликає здійснення контролю за неідентифікованими видами внесків. Якщо внесок здійснено у вигляді ділових зв'язків та ділової репутації, метою контролю виступають встановлення та оцінка позитивного впливу таких внесків на ведення діяльності простого товариства, що сприятиме підтвердженню або спростуванню об'єктивності оцінки такого внеску. Якщо ж специфічні внески не підлягають ідентифікації в обліку, контроль над їх здійсненням є практично неможливим.

На етапі контролю постійних та зовнішніх взаємозв'язків здійснюється комплексний контроль над виготовленням продукції або наданням послуг, над станом розрахунків із постачальниками (як учасниками простого товариства, так і за розрахунками з третіми особами), над правильністю облікового відображення господарських операцій, що відбулися, над розміром фактичних поставок. Таким чином, визначений етап є найбільш комплексним, адже передбачає проведення як документального контролю, так і фактичного контролю із застосуванням спеціальних методів господарського контролю – інвентаризації, обстеження.

На етапі визначення фінансового результату контролю підлягають дані бухгалтерського обліку, за якими визначається фінансовий результат та формується фінансова звітність. На даному етапі матимуть місце арифметична перевірка, взаємна перевірка і формальна перевірка. Здійснення контролю на даному етапі сприятиме визначенню достовірності розрахунку розміру фінансового результату, що, своєю чергою, вплине на частку учасника у фінансовому результаті.

Етап складання та подання фінансової звітності оператором спільної діяльності контролюється шляхом здійснення арифметичної,

формальної та нормативної перевірок. Також здійснюється контроль над своєчасністю подання оператором спільної діяльності звітності.

На етапі повернення внесків здійснюється контроль над повнотою повернення внесків, правильністю грошового вираження внеску, якщо внеском були засоби, які використані впродовж ведення спільної діяльності, над правильністю оформлення документів, які створюються в процесі повернення внесків. Мають місце методи як документального, так і фактичного контролю.

У спільній діяльності жодна зі сторін не контролює угоду одноосібно. Таким чином, усі визначені вище етапи організації та здійснення діяльності простого товариства контролюються спільно [8].

Вважаємо, що комплексна методика контролю над діяльністю простого товариства повинна включати всі етапи здійснення та організації простого товариства з урахуванням чинників, які впливають на такий контроль.

Під час здійснення контролю над діяльністю простого товариства слід застосовувати методи документального та фактичного контролю. Контроль може бути як вибіркового, суцільного, так і комбінований. Етапи організації простого товариства формуватимуть попередній контроль, натомість етапи здійснення простого товариства – поточний.

Із метою здійснення ефективного контролю слід здійснювати внутрішні і зовнішні звірки розрахунків, зустрічні взаємоперевірки бухгалтерських записів, перевірку правильності здійснення документообігу. Ефективності здійснення контролю над діяльністю простого товариства сприятиме здійснення планових та раптових інвентаризацій спільного майна та спілих зобов'язань. Етапи здійснення контролю простого товариства пропонуємо згрупувати таким чином (рис. 1).

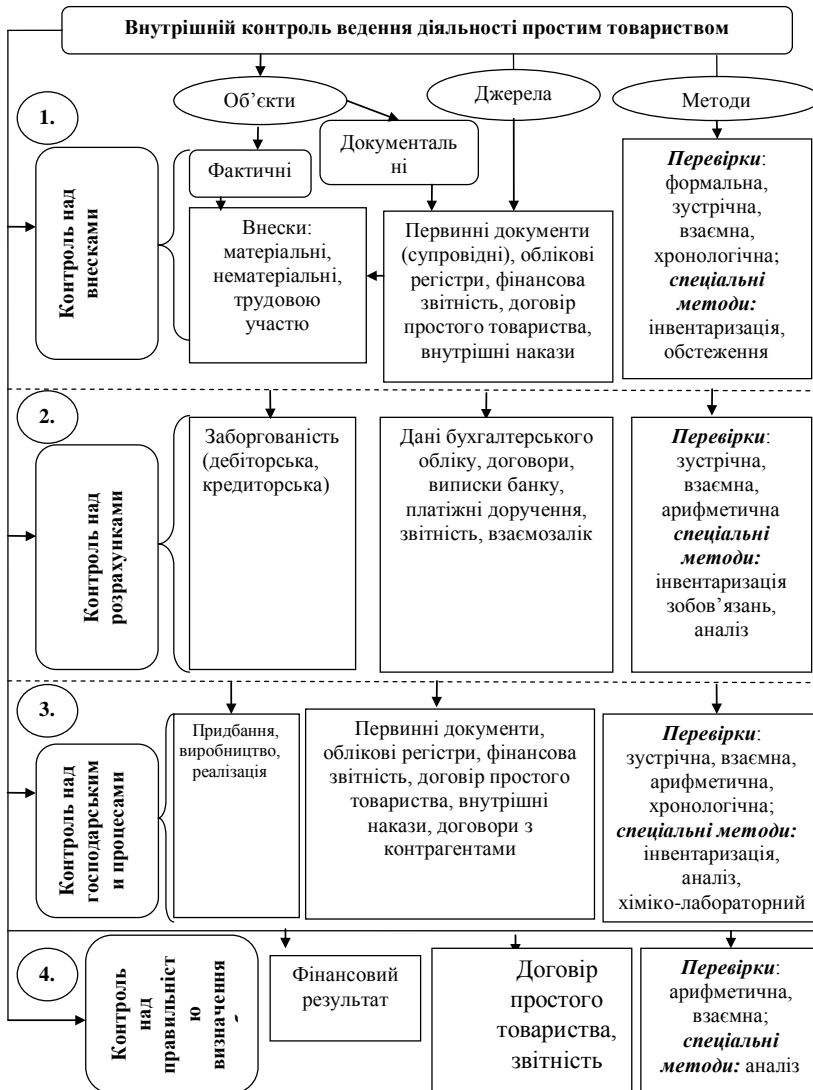


Рис. 1. Методика внутрішнього контролю діяльності простого товариства

Джерело: власна розробка автора

На кожному з виділених етапів формується мета, залежно від якої формується об'єкт, визначаються джерела інформації, які водночас виступають документальними об'єктами, та методи, які слід застосовувати на відповідних етапах. Здійснення контролю над діяльністю простого товариства повинно носити об'єктивний характер, тому пропонуємо створювати контролюючі служби, які формуватимуться з представників усіх учасників. В іншому ж разі суб'єктом контролю може виступати оператор спільної діяльності.

Метою здійснення контролю над внесками є виявлення своєчасності погашення учасниками простого товариства заборгованості за здійсненням внесків перед простим товариством. У подальшому внески можуть видозмінюватись, що також вимагає контролю з метою встановлення об'єктивності повернення внесків (при припиненні діяльності). Задля ведення контролю над внесками не лише на етапі їх внесення, але й упродовж здійснення всієї діяльності, пропонуємо заповнювати такий пакет документів (табл. 1–3).

Така відомість дасть змогу встановити відповідність фактичних показників та планових у частині здійснення класичних внесків. За даними відомості розуміємо, що всі учасники здійснили своєчасне та кількісно повне вкладання класичних внесків. Важливою на даному етапі є перевірка якості поставлених цінностей (перевірка сертифікатів якості).

За неідентифікованими внесками пропонуємо скласти іншу відомість. Пропонуємо заповнювати її щоквартально, що дасть змогу вираховувати щоквартальний відсоток погашення заборгованості та, відповідно, вирахувати ефективність здійснення такого виду внеску, скорегувати вартість внеску. Оскільки другий квартал охоплює не повний період, на прикладі продемонстровано два квартали. За таким принципом у кінці року обчислюється результат за чотири квартали. Умовою нашого прикладу є вкладання на рік. Таким чином, можемо стверджувати, що за сприятливих умов внески діловими зв'язками окуплять свою вартість.

Що стосується внеску трудовою участю, то пропонуємо використовувати таку відомість (табл. 3).

Заповнення запропонованої відомості дасть змогу здійснювати постійний контроль над використанням трудових ресурсів, які функціонують у простому товаристві як внески. Таким чином, оператор спільної діяльності може контролюю-

вати зміни в структурі внесених трудових ресурсів, фактичну оплату праці, співставлення якої з плановою дасть змогу встановити об'єктивність вартості трудового внеску (фактичного).

Процесу здійснення контролю над внесками притаманні елементи інвентаризації, що здійснюється під час надходження внеску, а протягом функціонування товариства – задля встановлення фактичних та документально затверджених даних. Результатом інвентаризації може бути надлишок або нестача.

Здійснення контролю над укладанням внесків є частиною контролю над взаєморозрахунками учасників. Окремий контроль здійснюється над розрахунками, що виникають між простим товариством і третіми особами. У процесі здійснення такого контролю застосовуються методи фактичного та документального контролю, перевіряються договори та фактичне виконання їх умов (накладні, виписки банків, платіжні доручення, результати взаємозаліків заборгованостей). Основним методом, що використовується

Таблиця 1

Відомість про надходження внесків (ідентифікованих)

№	Вид внеску	За планом (договір)			Фактичне надходження			Відхилення	
		Дата	К-ть	Сума, грн.	Дата	К-ть	Сума, грн.	К-ть	Сума, грн.
ТОВ «Б»									
1.	Цвяхи	20.05.16.	10000	5000,00	18.05.16	10000	5000,00	-	-
2.	Перфоратор	20.05.16.	1	240000,00	20.05.16	1	240000,00	-	-
Всього:				245000,00	X	X	245000,00	-	-
ТОВ «А»									
1.	Грошові кошти	20.05.16	X	9000,00	20.05.16	X	9000,00	-	-
Всього:				9000,00	X	X	9000,00	-	-

Джерело: власна розробка автора

Таблиця 2

Відомість про надходження внесків (неідентифікованих)

Вид	Вартість, грн.	Дата	Сума, грн.	Частка в загальній вартості, %
II квартал				
Ділові зв'язки (впродовж спільної діяльності або терміну здійснення внесків за домовленістю)	40000,00	25.05.16	300,00	6,65 %
		28.05.16	260,00	
		30.05.16	400,00	
		21.06.16	1400,00	
		28.06.16	300,00	
Разом:	40000,00	План	X	2660,00
III квартал				
Ділові зв'язки (впродовж спільної діяльності або терміну здійснення внесків за домовленістю)	37340,00	10.07.16	600,00	36,23 %
		12.07.16	3000,00	
		16.07.16	123,00	
		30.07.16	5000,00	
		11.08.16	1000,00	
		13.08.16	3000,00	
		20.08.16	500,00	
		20.09.16	600,00	
23.09.16	670,00			
Разом:	37340,00	План	X	14493,00

Джерело: власна розробка автора

на визначеному етапі, виступає документальний контроль.

Контроль над поверненням внесків передбачає врахування процесу видозмінення внесків, якщо це були, наприклад, запаси або грошові кошти. Таким чином, якщо всі запаси використані повністю протягом здійснення діяльності, вони повертаються у вигляді грошових коштів, сума яких дорівнює зафіксованій вартості внеску в договорі.

Що стосується специфічних видів внесків, то вони підлягають поверненню лише за умови їх ідентифікації в обліку, якщо ж вони не ідентифіковані, то фактично не підлягають поверненню.

Кожний запропонований етап здійснення контролю над діяльністю простого товариства має свою мету, відповідно до якої формується завдання, обираються та застосовуються методи контролю. Відповідно, здійснення контролю на кожному етапі проводиться за загальноприйнятим механізмом (процесом): організаційно-підготовча стадія, технологічна стадія, результативна стадія та інспекційна. Контроль може бути як суцільним, так і вибіркоким.

Сутність спільного контролю полягає не лише у змішаній структурі контролерської комісії, але й у тому, що контроль здійснюється безперервно, відповідно, за кожним учасником

закріплюється певна господарська ділянка простого товариства, яку він контролює. Так, наприклад, учасник А за спільною згодою контролює процес виробництва, натомість учасник Б – процес реалізації.

Тобто під спільним контролем розуміється не контроль над результатами, а постійний контроль у процесі всієї діяльності, так би мовити, невимушений контроль, підсвідомий. Здійснення такого контролю сприяє виявленню та усуненню недоліків і відхилень на етапі зародження, уникненню більш глобальних загроз ведення діяльності простого товариства.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Запропоновані етапи та методика здійснення контролю сприятимуть уникненню зловживань службовим становищем на підприємстві, запобіганню нераціонального та неефективного здійснення діяльності простого товариства. Комплексна методика здійснення контролю охоплюватиме всі стадії організації та здійснення простого товариства в процесі контролю, що сприятиме нагальному виявленню відхилень від заданих параметрів та їх усуненню на етапі зародження. Здійснення спільного контролю забезпечить проведення постійного безперервного об'єктивного внутрішнього контролю над діяльністю простого товариства.

Таблиця 3

Відомість про надходження внесків трудовою участю

ПІП працівника	План, вартість внеску грн.	Фактичне надходження		
		Дата	Дебет- витрати Кредит – субрах. 661 Нарахована з/п	Сума нарахованого ЄСВ (22 %)
Червень місяць 2016 р.				
Салій О.І.	2440,00	22.06.16	2000,00	440,00
Весельська К.А.	2440,00	22.06.16	2000,00	440,00
Чала А.Г.	2440,00	22.06.16	2000,00	440,00
Разом	7320,00	РАЗОМ	1320,00	
Липень місяць 2016 р.				
Салій О.І.	2440,00	22.07.16	2000,00	440,00
....

Джерело: власна розробка автора

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Куцик П.О. Контроль як основа управління спільною діяльністю без створення юридичної особи: стан та проблеми / П.О. Куцик // Міжнародний збірник наукових праць. – Вип. 3(18). – С. 171–177 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_3/21.pdf.
2. Батищева Н.Н. Проведение аудита операций совместной деятельности с использованием международного опыта / Н.Н. Батищева, А.В. Бондарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/fkd/2011_1/part2/42.PDF.
3. Чалий І. Спільна діяльність: дивацтва українського бух обліку / І. Чалий // Бухгалтерія. – 2012. – № 21(1008). – С. 65–69.
4. Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=410638.
5. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.com.ua/rus/ifrs/u31/>.

6. П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 р. № 91 з останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Мініфіну від 09.12.2011 № 1591 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO12.aspx>.

7. МСБО 31 «Частки в спільних підприємствах» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.com.ua/rus/ifrs/u31/>.

8. Господарський кодекс України від 22 червня 1996 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15/>.